Tribunal administratif
du Grand-Duché de Luxembourg
3e chambre

Numéro 32502 du rôle
Inscrit le 17 mai 2013

Audience publique du 9 juillet 2013

Recours formé par
La société ... S.A., …
contre une décision du directeur de l'administration des Contributions directes
en matière d'échange de renseignements

JUGEMENT

Vu la requête inscrite sous le numéro 32502 du rôle et déposée le 17 mai 2013 au greffe du tribunal administratif par Maître Alain Steichen, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de la société ..., établie et ayant siège social au …, inscrite au registre du Commerce et des sociétés du Luxembourg sous le numéro …. , tendant à l'annulation d'une décision prise en date du 18 avril 2013 par le directeur de l'administration des Contributions directes en matière d'échange de renseignements ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 17 juin 2013 ;

Vu les pièces versées en cause et notamment la décision attaquée ;

Le juge-rapporteur entendu en son rapport et Maître Alain Steichen, ainsi que Madame le délégué du gouvernement Monique Adams en leurs plaidoiries respectives à l'audience publique du 26 juin 2013.

Par courrier daté du 18 avril 2013, le directeur de l'administration des Contributions directes, ci-après désigné par le « directeur », enjoignit à la Banque ... S.A. de lui fournir certains renseignements concernant la société de droit française ..., ci-après désignée par « la société ... », faisant l'objet d'un contrôle fiscal en France et la société ... LTD, ci-après désignée par « la société ... », domiciliée aux Iles Vierges Britaniques détenant des comptes bancaires au Luxembourg, ladite injonction étant libellée comme suit :

« *Suite à une demande d'échange de renseignements du 21 mars 2013 de la part de l'autorité compétente française sur base de la convention fiscale modifiée entre le Luxembourg et la France du 1er avril 1958, je vous prie par la présente de me fournir les renseignements suivants pour le 23 mai 2013 au plus tard.*

Identité des personnse concernées par la demande::

...
Adresse connue:
No fiscal:
... Ltd.
Adresse connue:

L'objectif de la demande d'échange de renseignements susmentionnée résulte de ce qui suit::

Les autorités fiscales françaises désirent connaître l'identité du bénéficiaire réel des sommes qui seraient versées par la société française ... sur des comptes luxembourgeoise ouverts au nom de la société ... Ltd et dont le destinataire serait la .... Afin de clarifier la situation fiscale de leur contribuable, les autorités fiscales françaises nécessitent certaines informations bancaires.

Je vous prie de bien vouloir fournir pour la période du 1er janvier 2010 au 31 décembre 2012 tous les renseignements, dont vous êtes détenteur, afin de permettre à l'autorité compétente luxembourgeoise de transmettre à l'autorité compétente française les renseignements vraisemblablement pertinenst :

- *Qui était (étaient) le(s) titulaire(s) des comptes bancaires no ... auprès de votre établissement ;*

- *Veuillez fournir les noms de la (des) personne(s) étant autorisée(s) à effectuer des opérations sur ces comptes bancaires ;*

- *Veuillez founir le nom de la (des) personne (s) ayant ouvert les comptse, si l'ouverture se situe dans la période visée ;*

- *Veuillez indiquer l'identité de la personne "bénéficiaire économique", "bénéficiaire réel", "ayant droit économique" ou "beneficial owner" de chacun des deux comptes;*

- *Veuillez indiquer les soldes d'ouverture et de clôture des comptes pour la période visée;*

- *Veuillez fournir les relevés bancaires pour cette période.*

Les autorités fiscales françaises nous ont confirmé que toutes les sources habituelles internes ont été épuisées afin d'obtenir les renseignemetns requis, sans courir le risque de compromettre le résultat de l'enquête.

Après examen, la demande satisfait, à mon avis, aux conditions légales de l'octroi de l'échange de renseignements tel que prévu par l'article 22 de la prédite convention fiscale et de l'échange de lettres y relatif. Elle contient toutes les informations nécessaires pour démontrer la pertinence vraisemblable des renseignements demandés.

Il y a lieu de préciser que les dispositions du paragraphe 178bis de la loi générale des impôts pour ce qui est de l'imposition des contribuables en droit interne sont pleinement respectées.

Au vu de ce qui précède, je vous prie de me founir les renseignements demandés dont vous êtes détenteur dans le délai imparti. Si vous rencontrez des difficultés objectives pour déférer à la présente injonction, vous voudrez me le signaler dans les plus brefs délais.

La présente décision d'injonction est susceptible d'un recours en annulation devant le tribunal administratif qui est ouvert à toute personne visée par ladite décision ainsi qu'à tout tiers concerné. Le recours doit être introduit dans le délai d'un mois à partir de la notification de la décision au détenteur des renseignements demandés et a un effet suspensif [...] ».

Par requête déposée au greffe du tribunal administratif le 17 mai 2013, la société ... S.A. a fait introduire un recours tendant à l'annulation de l'injonction précitée du 18 avril 2013.

A titre liminaire, le tribunal tient à relever que lors de l'audience des plaidoiries du 26 juin 2013, le mandataire de la demanderesse a renoncé tant à la demande de communication de la demande de renseignements des autorités françaises ainsi qu'à la demande de produire un mémoire supplémentaire formulées dans le dispositif de la requête introductive d'instance, de sorte qu'il n'y a pas lieu de statuer sur ces deux demandes.

A l'appui de son recours, la demanderesse estime que la décision déférée omettrait de mettre en évidence le lien entre le compte bancaire au sujet duquel les informations ont été sollicitées et les sociétés faisant l'objet du contrôle fiscal en France. En effet, en l'espèce, dans la mesure où il s'agirait de son compte tiers sur lequel elle gérerait temporairement les avoirs de ses clients, la demande d'échange de renseignements litigieuse dépasserait le cadre du contrôle fiscal dont font l'objet les sociétés visées et ne se limiterait ainsi pas à un cas précis et spécifique d'un contribuable nommément désigné.

Le délégué du gouvernement estime que la décision directoriale déférée contiendrait toutes les indications nécessaires concernant les renseignements recherchés et que la législation applicable ne prévoirait pas de régime dérogatoire pour les comptes bancaires dits « de tiers », de sorte qu'il incomberait à la demanderesse de relever l'identité du bénéficiaire réel des sommes versées par la société ....

Force est de prime abord au tribunal de constater que la demanderesse, en admettant être le titulaire du compte n° … , a implicitement, mais nécessairement entendu limiter ses moyens et critiques dirigés contre la décision directoriale déférée aux volets de la décision portant sur ledit compte et ne portent partant pas sur le deuxième

compte mentionné dans la décision déférée, de sorte que l'analyse du présent effectuée par le tribunal dans le cadre du présent jugement est parallèlement circonscrit dans ces limites.

L'article 22 de la Convention entre le Grand-Duché de Luxembourg et la France tendant à éviter les doubles impositions et à établir des règles d'assistance administratives réciproques en matière d'impôt sur le revenu et sur la fortune, signée à Paris le 1er avril 1958, modifiée par un avenant signé à Paris le 8 septembre 1970, par un avenant signé à Luxembourg le 24 novembre 2006 et par un avenant signé à Paris le 3 juin 2009 et l'échange de lettres y relatif, ci-après désignée par « la Convention », dispose dans son paragraphe (1) comme suit :

« *1. Les autorités compétentes des Etats contractants échangent les renseignements vraisemblablement pertinents pour appliquer les dispositions de la présente Convention ou pour l'administration ou l'application de la législation interne relative aux impôts de toute nature ou dénomination perçus pour le compte des Etats contractants, de leurs subdivisions politiques ou de leurs collectivités locales dans la mesure où l'imposition qu'elle prévoit n'est pas contraire à la Convention. L'échange de renseignements n'est pas restreint par l'article 1* ».

Ces dispositions telles qu'issues de l'avenant précité du 3 juin 2009 ont fait l'objet d'un échange de lettres des ministres compétents des deux pays signataires, lesquelles lettres « *constituent ensemble un commun accord entre les autorités compétentes du Grand-Duché de Luxembourg et de la France* ». Ledit échange précise les conditions auxquelles une demande de renseignements doit suffire dans les termes suivants :

« *L'autorité compétente requérante fournira les informations suivantes à l'autorité compétente de l'Etat requis :*

(a) l'identité de la personne faisant l'objet d'un contrôle ou d'une enquête;

(b) les indications concernant les renseignements recherchés, notamment leur nature et la forme sous laquelle l'Etat requérant souhaite recevoir les renseignements de l'Etat requis;

(c) le but fiscal dans lequel les renseignements sont demandés.

Elle pourra aussi, dans la mesure où ils sont connus, communiquer les noms et adresses de toute personne dont il y a lieu de penser qu'elle est en possession des renseignements demandés et, plus généralement, tout élément de nature à faciliter la recherche d'informations par l'Etat requis.

L'autorité compétente de l'Etat requérant formulera ses demandes de renseignements après avoir utilisé les sources habituelles de renseignements prévues par sa procédure fiscale interne ».

A travers la modification de l'article 22 de la Convention opérée par l'avenant du 3 juin 2009 et l'échange de lettres y relatif, le Luxembourg a entendu convenir avec la France un « *échange de renseignements sur demande selon le standard OCDE, tel qu'il*

est consacré par l'article 26 paragraphe 5 du Modèle de Convention de l'OCDE en sa version de 2005 »,[1] de sorte que l'interprétation de l'article 22 de la Convention peut utilement s'appuyer sur le commentaire du Modèle de convention fiscale de l'OCDE concernant le revenu et la fortune, ci-après désigné par « le Modèle de convention », relatif à l'article 26 dans sa teneur de l'année 2005, en tenant compte des modifications ultérieures sans qu'il ne soit pour autant permis de s'appuyer sur des commentaires qui auraient pour effet de modifier l'étendue ou les modalités des engagements mutuels des deux Etats signataires tels que convenus antérieurement à travers la convention de double imposition ratifiée par eux,[2] ainsi que sur le manuel de l'OCDE sur la mise en œuvre des dispositions relatives aux échanges de renseignements à des fins fiscales du 23 janvier 2006, ci-après désigné par « le manuel », dans la mesure de leur compatibilité avec le contenu de l'échange de lettres susvisé.

Sur base des considérations qui précèdent le tribunal est amené à retenir que l'article 22 de la Convention prévoit un échange de renseignements dans la mesure la plus large possible, l'échange de renseignements portant sur toutes les informations dont on peut penser qu'elles seront pertinentes pour l'administration ou l'application de la législation nationale des parties contractantes en matière fiscale, sans qu'il ne soit loisible aux États contractants « *« d'aller à la pêche aux renseignements » ou de demander des renseignements dont il est peu probable qu'ils soient pertinents pour élucider les affaires fiscales d'un contribuable déterminé* »,[3] l'équilibre entre ces deux considérations concurrentes devant être recherché dans la condition de la « *pertinence vraisemblable* ».[4]

Or, la condition de la pertinence vraisemblable des renseignements demandés implique d'abord que la demande porte sur un cas d'imposition précis et spécifique et qu'elle soit relative à un contribuable déterminé,[5] les renseignements demandés devant être vraisemblablement pertinents afin de permettre à l'Etat requérant de solutionner le cas d'imposition en cause. Le manuel précise ainsi que « *l'échange de renseignements sur demande correspond au cas dans lequel l'autorité compétente d'un pays demande des renseignements pour un cas précis à l'autorité compétente d'une autre partie contractante* ».[6] L'échange de lettres entre les ministres compétents français et luxembourgeois confirme l'applicabilité de cette condition dans le cadre de l'application de l'article 22 de la Convention en précisant au niveau de l'alinéa 4, *sub* a) du texte

---

[1] Voir projet de loi portant approbation de plusieurs conventions fiscales et prévoyant la procédure y applicable en matière d'échange de renseignements sur demande, doc. parl. 6072, commentaire des articles, p. 27

[2] Voir CA 2 mai 2013, n° 32185C du rôle, publié sur www.jurad.etat.lu

[3] Voir projet de loi portant approbation de plusieurs conventions fiscales et prévoyant la procédure y applicable en matière d'échange de renseignements sur demande, doc. parl. 6027, commentaire des articles, p. 27 ; *idem* Modèle de convention, commentaire de l'article 26, n° 5 ; *idem* échange de lettres entre les autorités compétentes françaises et luxembourgeoises, 3e alinéa du texte d'accord

[4] Voir CA 20 juin 2013, n° 32279C du rôle, publié sur www.jurad.etat.lu

[5] Voir Modèle de convention, commentaire de l'article 26, nos 5, 5.1 et 9

[6] Voir le manuel de l'OCDE sur la mise en œuvre des dispositions relatives aux échanges de renseignements à des fins fiscales du 23 janvier 2006, module sur les aspects généraux et juridiques de l'échange de renseignements, p. 7

approuvé qu'une demande de renseignements doit indiquer « *l'identité de la personne faisant l'objet d'un contrôle ou d'une enquête* ».

En l'espèce, s'il ressort certes de la décision directoriale déférée ainsi que de la demande d'échange de renseignements des autorités françaises que le contribuable faisant l'objet du contrôle fiscal est identifié, en l'occurrence la société ..., de sorte que la demande litigieuse satisfait à cette première condition,[7] il n'en demeure pas moins que les renseignements sollicités par les autorités françaises ne peuvent être qualifiés comme vraisemblablement pertinents que dans la mesure où ils présentent un lien effectif avec le cas d'imposition individuel de la personne faisant l'objet du contrôle fiscal. A cet égard, si le tribunal admet que la situation factuelle décrite par les autorités françaises, à savoir que des prestations facturées à ses filiales auraient été payées en 2010, 2011 et 2012 par la société ..., dont l'actionnaire majoritaire serait une société de droit luxembourgeois au nom de S.A. SSS, et que la demanderesse serait le destinataire de ces fonds pour le compte de la société ..., présente *a priori* un lien suffisamment étroit avec la situation fiscale de la demanderesse en ce qui concerne la période pour laquelle les renseignements ont été demandés, de sorte que c'est à bon droit que le directeur a qualifié les renseignements demandés comme étant vraisemblablement pertinents afin de permettre à l'Etat requérant de solutionner le cas d'imposition en cause, il n'en demeure pas moins que dans la mesure où il n'est pas contesté par la partie étatique que le compte en cause constitue un compte dit « de tiers » dont est titulaire la demanderesse, lui permettant de gérer temporairement des avoirs pour ses clients, tout renseignement en relation avec le compte bancaire en cause qui dépasse le cadre factuel décrit par les autorités françaises n'est pas à qualifier de vraisemblablement pertinent.

Ainsi, force est au tribunal de conclure que les deuxième, troisième, quatrième et cinquième questions formulées par le directeur doivent être considérées comme étant étrangères au cas d'imposition de la société ... et ne peuvent dès lors pas être qualifiés comme vraisemblablement pertinentes étant donné qu'elles tendent à obtenir les identités de personnes non visées par la demande spécifique. En ce qui concerne la première question, le tribunal est amené à conclure qu'elle est susceptible d'être pertinente pour élucider les affaires fiscales de la demanderesse, de sorte qu'elle est conforme à l'article 22 de la Convention. Finalement, par rapport à la sixième question, le tribunal est amené à conclure que les renseignements afférents ne sont vraisemblablement pertinents que dans la mesure où elles sont de nature à élucider les transferts de fonds entre les sociétés ..., ... et SA SSS.

Il découle de l'ensemble des développements qui précèdent que les volets analysés par le présent jugement de la décision directoriale du 18 avril 2013 sont conformes à l'article 22 de la Convention et à l'échange de lettres y relatif en ce qu'elle enjoint à la BANQUE ...S.A. d'indiquer qui est le titulaire actuel du compte bancaire en cause et de fournir les relevés bancaires pour la période concernée en ce qu'ils renseignent les transferts de fond entre les sociétés ..., ... et S.A. SSS.

.

[7] Voir pages 5/10 et 6/10 de la demande d'échange de renseignements

Par contre, les volets de la décision directoriale du 18 avril 2013 analysés par le présent jugement ne sont pas conformes à l'article 22 de la Convention et à l'échange de lettres y relatif dans la mesure où ils tendent à obtenir et à continuer aux autorités françaises des renseignements qui ne peuvent pas être considérés comme vraisemblablement pertinents dans le cadre du cas d'imposition de la société ..., en l'occurrence ceux dépassant les confins ci-avant tracés et visant d'autres personnes.

S'il est vrai qu'une décision administrative indivisible ne peut pas faire l'objet d'une annulation partielle, tel n'est pas le cas pour une décision dont l'illégalité ne s'étend qu'à certains de ses éléments, aisément dissociables, auquel cas rien ne s'oppose à ce que le juge ne prononce que l'annulation de ces chefs illégaux, laissant subsister le reste de la décision.[8] Etant donné qu'en l'espèce, les renseignements valablement requis par le directeur peuvent être dissociés de ceux dont le directeur n'a pas pu exiger la fourniture, il y a lieu d'annuler la décision directoriale dans la mesure précisée au dispositif du présent jugement.

Au vu de la solution au fond, il y a lieu de faire masse des frais et de les mettre par moitiés à charge de la demanderesse et de l'Etat.

PAR CES MOTIFS

le tribunal administratif, troisième chambre, statuant à l'égard de toutes les parties en cause ;

reçoit le recours en annulation en la forme ;

au fond, le déclare partiellement justifié ;

partant, rejette le recours dans la mesure où la décision directoriale du 18 avril 2013 enjoint à la BANQUE ...S.A. d'indiquer le ou les titulaires actuels du compte bancaire en cause et de fournir les relevés bancaires documentant les transferts de fond entre les sociétés ..., ... et SA SSS pour la période du 1er janvier 2010 au 31 décembre 2012 ;

déclare le recours justifié pour le surplus ;

partant, annule la décision directoriale du 18 avril 2013 dans la mesure où elle enjoint à la BANQUE ...S.A. de fournir des renseignements allant au-delà de ceux-ci avant délimités ;

fait masse des frais et les met par moitiés à charge de la demanderesse et de l'Etat.

---

[8] Voir CA. 12 juillet 2011, n° 28279C du rôle, Pas. adm. 2012, V° Recours en annulation, n° 56

Ainsi jugé par :

Claude Fellens, vice-président,
Annick Braun, premier juge,
Andrée Gindt, juge,

et lu à l'audience publique du 9 juillet 2013, par le vice-président, en présence du greffier Arny Schmit.

s. Arny Schmit s. Claude Fellens